

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RODRIGO STEFFEN

**UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO – O CASO DE UMA
EMPRESA DO RAMO TÊXTIL**

**FLORIANÓPOLIS
2012**

RODRIGO STEFFEN

**UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO – O CASO DE UMA
EMPRESA DO RAMO TÊXTIL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Joisse Antônio Lorandi, Dr.

FLORIANÓPOLIS
2012

RODRIGO STEFFEN

UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO – O CASO DE UMA
EMPRESA DO RAMO TÊXTIL

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 05 de dezembro de 2012

Professor Roque Brinckmann, Dr.
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Joisse Antônio Lorandi, Dr.
Orientador

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Membro

Professor Nivaldo João dos Santos, Dr.
Membro

RESUMO

STEFFEN, Rodrigo. **Utilização do Método do Custeio por Absorção – O Caso de uma Empresa do Ramo Têxtil**. 2012. 50 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

O estudo realizado apresenta como tema a contabilidade gerencial, com ênfase no custeio por absorção. Tem como objetivo apresentar o processo de custeio em uma empresa do ramo têxtil localizada na cidade de Brusque, Santa Catarina. Através dos procedimentos técnicos de estudo bibliográfico e de estudo de caso, foi realizada uma pesquisa descritiva com auxílio de entrevista com funcionário da empresa, obtendo dados e informações qualitativos e quantitativos. Com tais informações, deu-se início ao estudo apresentando o custeio por absorção, com base em livros e estudos na área, para a correta descrição, onde foi comentado sobre a essência do custeio, seus processos, características de despesas e custos, indiretos e diretos, assim como departamentalização e centros de custos. Em seguida, foi realizada uma breve apresentação da empresa estudada, tal como seu segmento, localização, porte e faturamento dos últimos anos. Na terceira parte do trabalho foi analisado o processo de custeio realizado pela empresa, por tratar-se de uma empresa de grande porte foi escolhido, na forma de amostragem, apenas um setor para realizar os estudos, a fiação. Durante o estudo, foi demonstrada a separação dos gastos em custos e despesas, assim como a classificação de custos diretos e indiretos. Para apresentar tais processos, foram elaborados quadros e tabelas de todos os tipos de custos e despesas que ocorrem na empresa, tudo na forma de centros de custos, e ao fim, foi elaborado um mapa de custos e a ficha de cálculo de custo. Na parte final do estudo, foram citados os objetivos traçados e elaboradas conclusões, de uma forma que, através de demonstrativos, quadros e tabelas, comprovou-se que realmente a empresa estudada utiliza o custeio por absorção em conformidade com a abordagem dos autores na área.

Palavras-chave: Custeio por Absorção, Processos, Rateios, Departamentalização, Análise de Custos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos.....	17
Figura 2 – Organograma da Fiação	25

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos Centros de Custos	25
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quadro de Funcionários	27
Tabela 2 – Depreciação por Centro de Custo	28
Tabela 3 – Energia Elétrica Consumida por Centro de Custo	28
Tabela 4 – Consumo de materiais (parte 1)	29
Tabela 5 – Consumo de Materiais (parte 2)	30
Tabela 6 - Centro de Custo Auxiliar 100 - Oficina Mecânica	31
Tabela 7 – Centro de Custo Auxiliar 110 – Climatização	31
Tabela 8 – Centro de Custo Auxiliar 120 - Administração Técnica	32
Tabela 9 – Horas Disponíveis de Trabalho Programadas	33
Tabela 10 – Ficha Técnica	34
Tabela 13 – Mapa de Custo – Centros de Custos Auxiliares	35
Tabela 14 – Mapa de Custos - Centros de Custos Produtivos	36
Tabela 15 – Mapa de Custos - Centros de Custos Administrativos	37
Tabela 14 – Demonstração do Resultado do Exercício (parte 1)	39
Tabela 15 – Demonstração do Resultado do Exercício (parte 2)	39
Tabela 16 – Ficha de Cálculo de Custo.....	41
Tabela 17 – Formação do Preço de Venda.....	42
Tabela 18 – Análise de Viabilidade	42
Tabela 19 – Valoração dos Estoques (parte 1)	43
Tabela 20 – Valoração dos Estoques (parte 2)	44

LISTA DE SIGLAS

ERP	Enterprise Resources Planning.
PIS	Programa de Integração Social.
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.
CIF	Custos Indiretos de Fabricação.
CPV	Custo de Produção Vendida

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	8
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.2.1 Objetivo geral	9
1.2.2 Objetivos específicos	9
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	10
1.4.1 Definição da estratégia metodológica	10
1.4.2 Coleta e análise de dados	11
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	12
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 OS SISTEMAS DE CUSTEIO.....	14
2.2 O CUSTEIO POR ABSORÇÃO	15
2.2.1 Departamentalização	19
2.2.2 Vantagens e desvantagens do custeio por absorção.....	20
2.2.3 Custo-padrão.....	21
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	22
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ANALISADA.....	22
3.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS COLETADOS	23
3.2.1 Esquema de custeio.....	23
3.2.2 Organograma da Fiação	24
3.2.3 Custos apresentados pela empresa.....	26
3.2.3.1 Custos com funcionários.....	26
3.2.3.2 Custos com depreciação e energia elétrica	27
3.2.3.3 Custos com Materiais	29
3.2.3.4 Centros de Custos Auxiliares.....	30
3.2.4 Controles do Processo de Produção	32
3.2.4.1 Máquinas em Operação.....	32
3.2.4.2 Ficha Técnica	33
3.2.5 Resultados do Processo de Custeio	34
3.2.5.1 Mapa de Custos.....	34
3.2.5.2 Demonstrativos Financeiros	38
3.2.6 Informações Gerenciais Obtidas Através do Custeio por Absorção.....	40
3.2.6.1 Ficha de Cálculo de Custo e Composição de Custo.....	40
3.2.6.2 Preço de Venda e Análise de Viabilidade	41
3.2.6.3 Valoração de Estoque	43
4 CONCLUSÕES	45
4.1 PROBLEMA DO ESTUDO.....	45
4.2 OBJETIVOS DO ESTUDO	46
4.3 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS	47
REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

Uma das sistemáticas atualmente conhecidas para a administração controlada e o bom direcionamento dos recursos é a Contabilidade de Custos.

Segundo Leone (2000, p.11)

[...] Contabilidade de Custos é o ramo aplicado da Ciência Contábil e, portanto, capaz de fornecer as informações necessárias para que a gerência da entidade possa desincumbir-se melhor de suas funções.

Ou seja, pode-se concluir que a Contabilidade de Custos contribui para que a gestão da empresa seja feita de forma mais segura pelos diretores, pois, através das informações fornecidas, conta com mais recursos para cumprir metas e desenvolvendo funções.

Segundo Padoveze (2005), é o segmento especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas em empresas.

Martins (2003), afirma que a Contabilidade de Custos nasceu junto a Revolução Industrial, no século XVIII, e até então era focada apenas no ramo comercial, porém, após novas invenções, processos automatizados e produção em massa, foi obrigada a voltar-se também para o ramo industrial, partindo da iniciativa de avaliação de estoque e, conseqüentemente, do custo dos produtos vendidos, para a obtenção do lucro.

Porém, apenas depois de 1880 que a Contabilidade de Custos apresenta uma maior rapidez em seu desenvolvendo. Segundo Hansen e Mowen (2003, p.30):

A maioria dos procedimentos de contabilidade interna e de custeio do produto, usados no século XX, foi desenvolvida entre 1880 e 1925. Interessante notar que muitos dos desenvolvimentos primários (até por volta de 1914) se preocupavam com o custeio gerencial do produto – rastreando a rentabilidade da empresa para produtos individuais e usando essas informações para tomadas de decisão estratégicas.

Hansen e Mowen (2003, p.30) explicam:

As décadas que se seguiram à Segunda Guerra Mundial foram caracterizadas por um rápido crescimento econômico. Uma produtividade e uma procura intensa de bens fizeram com que as empresas tivessem uma falsa impressão de segurança nos seus sistemas contábeis. Custos de produtos e estoques gerados por contadores satisfaziam a necessidade de demonstrações financeiras construídas sobre os PCGA (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos). Contanto que os lucros fossem altos, as empresas não sentiam nenhuma urgência em ter informações sobre o lucro de linhas de

produtos individuais. No entanto, as recessões econômicas dos anos de 1980 e 1990, junto com a ascensão rápida da competição internacional, cortaram as margens de lucro e deram papéis fundamentais ao custeio preciso de produtos e ao aumento no controle de custos para as tomadas de decisões administrativas.

Ou seja, apenas ao fim do século XX, nas recessões econômicas e competitividade internacional emergente, que foi a atenção foi voltada à contabilidade de custos, para um custeio preciso de produtos e controle de custos nas tomadas de decisão.

Para Leone (1997, p. 19-20) “a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Segundo Maher (2001, p. 38), “a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”. Isto é, não somente apura os custos de produção, como também disponibiliza informação útil para os administradores.

Portanto, entende-se que junto à evolução industrial e principalmente em tempos de grande competitividade houve um crescimento na contabilidade de custos, auxiliando na gestão econômica e contribuindo para a tomada de decisões dos diretores e gestores. Foi através da necessidade pela implantação de controles dos custos que as empresas tomaram maior iniciativa em concentrar maior atenção nesses aspectos, a fim de planejar, analisar desempenho e controlar as operações realizadas.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Para ingressar no mercado atualmente e garantir um bom funcionamento e alto desempenho, uma empresa deve utilizar de vários métodos, com enfoque em sempre melhorar e acompanhar ou superar seus concorrentes. Dentre as várias ferramentas que podem fornecer informações para uma melhor eficiência está a contabilidade gerencial, que segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 36), é definido como:

O processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Segundo Horngren (1985, p. 4) “a contabilidade gerencial se interessa pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir os objetivos organizacionais”. Partindo deste ponto, entende-se que a empresa pode manter relatórios periódicos, facilitando a tomada de decisão e o controle.

Uma das ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial é o sistema de custeio por absorção, que segundo Martins (2003) é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais, e como o próprio nome já diz, o procedimento é fazer a absorção da parcela dos custos relacionados a fabricação a cada produto ou produção.

Diante do tema exposto, este estudo tem como finalidade responder a seguinte questão: Como é desenvolvido o processo de custeamento dos produtos de uma empresa do setor têxtil no município de Brusque, Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral é de descrever do sistema de custos empregado por uma indústria têxtil localizada na cidade de Brusque, Santa Catarina, a fim de comparar com a teoria.

1.2.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral apresentado, foram determinados os seguintes objetivos específicos:

- a) Apresentar o sistema de custeio na teoria.
- b) Realizar a apresentação de uma empresa do ramo têxtil localizada na cidade de Brusque/SC.
- c) Demonstrar o processo de custeio realizado pela empresa estudada.
- d) Confrontar o custeio por absorção em teoria com o aplicado na prática pela empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA

Para Marion (2009, p. 26), “a experiência e o *feeling* do administrador não são mais fatores decisivos no quadro atual; exige-se informações reais, que norteiem tais decisões, e essas informações estão contidas nos relatórios elaborados pela contabilidade”.

Para que isso ocorra é necessário que a organização mantenha uma contabilidade gerencial ativa, que realize planejamento e controle com enfoque em resultados, para que a empresa possa obter maior eficácia nas operações, ou seja, lucro econômico.

Partindo do princípio de que há um planejamento por trás do sistema e visando um maior entendimento do mesmo, tal pesquisa tende a demonstrar o perfil da empresa selecionada quanto ao método de custeio elaborado.

Desta forma, procurou-se traçar um paralelo entre a teoria e o sistema apresentado pela empresa, para identificar se o mesmo é utilizado de forma correta e se atinge as metas e apresenta todas as informações demonstradas na teoria.

1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A seguir, será apresentada a metodologia aplicada na pesquisa, detalhando suas características e a forma de coleta e análise de dados.

1.4.1 Definição da estratégia metodológica

A metodologia aplicada neste trabalho é de natureza básica com abordagens quantitativa e qualitativa, através de análise de dados contábeis contidos em relatórios gerenciais internos disponibilizados pela empresa.

Raupp e Beuren (2003, p.92) explicam que “a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de estudo quantitativo”.

Segundo Richardson e Peres (1999, p 70), o método quantitativo busca a precisão dos resultados, procura evitar distorções de análise e interpretação, emprega a quantificação na coleta de informações e em seu tratamento utiliza técnicas estatísticas.

O procedimento técnico apresentado na primeira etapa constitui em um estudo bibliográfico analisando as diferentes metodologias de custeio existentes, posteriormente utiliza-se a o procedimento técnico do estudo de caso para a análise do sistema de custo desenvolvido e adotado pela empresa.

De acordo com Gil (1999), o Estudo de Caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo.

É uma pesquisa descritiva, considerando os objetivos estabelecidos no estudo, pois pretende descrever o processo de custeio de uma empresa.

Segundo Gil (2002, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

1.4.2 Coleta e análise de dados

Considerando que a presente pesquisa possui um tema relacionado à administração, organização e gestão empresarial, a principal fonte de informações foram dados fornecidos pela própria empresa.

Foram realizadas algumas sessões e reuniões com o encarregado das funções estudadas, o controller da empresa, com a finalidade de obter dados sobre o processo de custeio durante o funcionamento da empresa.

Através de planilhas eletrônicas foi transposta a informação adquirida, e com a utilização de quadros com esses dados serão alcançados os objetivos deste estudo.

Em relação à análise de dados, para o alcance dos objetivos traçados, serão comparados os seguintes aspectos, com base em Viceconti e das Neves (2008) e Padoveze (2005),:

- Separação de custos e despesas;
- Identificação de custos diretos e indiretos;
- Identificar critérios de rateio;
- Analisar a não utilização de gastos administrativos e comerciais;
- Alocação do custo ao Custo dos Produtos Vendidos.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Para que atenda os objetivos da pesquisa, faz-se necessário delimitar a pesquisa, a fim de nortear a linha de estudo e evitar desvios do foco de trabalho.

A teoria estudada será relacionada apenas à contabilidade de custos, com principal atenção ao custeio por absorção, com o intuito de reunir informações suficientes para a comparação com a prática estudada.

Em relação à empresa, será apenas estudada sua contabilidade gerencial, com foco no sistema de custeio elaborado periodicamente por ela, tendo em vista que outras informações não contribuiriam para uma conclusão deste estudo e apenas difeririam o foco do tema principal.

Para uma melhor descrição e não identificar dados sigilosos da empresa, foram utilizados números fictícios, além disso, apenas o setor de fiação foi estudado, como forma de amostragem, pois o porte da empresa dificultaria a elaboração de uma descrição abrangente.

Por fim deve-se limitar o estudo no sentido de que a pesquisa tenha como objetivo o estudo de uma única empresa e o desenvolvimento do processo de custeamento de seus produtos.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O trabalho está dividido em quatro capítulos, de forma em que cada um deles detalha sobre algum aspecto do estudo, introduzindo o tema, seguido pela fundamentação teórica, a descrição da empresa analisada e as conclusões e resultados obtidos.

No primeiro capítulo são apresentados o tema e o problema, demonstrando o foco principal e o que o trabalho busca responder, logo em seguida, apresentam-se o objetivo geral e objetivos específicos, por meio dos quais se pretende atingir o problema central. As razões do estudo também se encontram nesse capítulo, apresentadas pela justificativa, a metodologia e as limitações da pesquisa, demonstrando de onde foram obtidas as informações contidas no trabalho e as barreiras que foram respeitadas.

O próximo capítulo refere-se à fundamentação teórica, servindo de pilar para a realização do estudo, através da apresentação de informações para um

melhor conhecimento da contabilidade custos e o custeio por absorção. Como a área gerencial apresenta vários livros, a maior parte da fundamentação teórica foi com base nos mesmos.

No terceiro capítulo elabora-se o estudo de caso, com a descrição da empresa estudada, pelo motivo de que o sistema gerencial de cada empresa depende de detalhes mínimos de sua formação, mantendo o foco no sistema de custeio, buscando detalhes específicos para encontrar a resposta procurada, seguido pela análise de dados, onde se demonstra a solução para o estudo.

No quarto capítulo apresentam-se comentários e considerações a que se chegou com o estudo de caso. Expressam-se as conclusões da pesquisa e responde-se a questão principal do trabalho baseado nos objetivos propostos. E ainda, são feitas sugestões de trabalhos sobre o tema abordado.

Ao fim, são apresentadas as referências das obras utilizadas para a elaboração do trabalho. O trabalho não conta com anexos ou apêndices.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordadas as questões fundamentais do estudo. Primeiro, será abordado a importância dos métodos de custeio para a empresa, seguido da apresentação do custeio por absorção, que seguirá como base para a comparação com a prática da empresa estudada.

2.1 OS SISTEMAS DE CUSTEIO

Para atingirem resultados satisfatórios, as empresas necessitam adotar sistemas de gestão que possibilitem informações referentes às operações realizadas dentro das empresas, possibilitando que seus administradores tracem caminhos que conduzam ao êxito.

Segundo Beuren (1998), a operacionalização adequada de um sistema de custeio pode encontrar ampla aplicação nas empresas. Ressalta-se que a utilização efetiva de um sistema de custeio não se limita apenas à sua importância na avaliação de estoques, é também um instrumento de suporte voltado ao fornecimento de subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos e formação de preço de venda.

Existem várias ferramentas e métodos para tal administração, tais como RKW, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio por Atividades.

O Custeio por Absorção, foco deste estudo, para Padoveze (2005), é consistente com o modelo oficial de apuração dos resultados das empresas. Seu método trabalha na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta, obtidos através de rateios, assim, todos os custos, sendo fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Leone (1996) define o método de custeio como uma sendo forma de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas ou privadas, que tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos.

Em relação aos demais custos citados, Viceconti e das Neves (2008, p. 163), descrevem:

O custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como Custo de produção do Período apenas os custos Variáveis incorridos. Os

Custos Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como Custos de produção e sim como Despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Por sua vez, Padoveze (2005, p. 204) define o Custeio por Atividade, também conhecido como ABC, como:

[...] um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização, que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

Martins (2003), afirma que o RKW consiste não só do rateio dos custos de produção, como também de todas as despesas da organização.

Nota-se, ao analisar os conceitos, que o Custeio Variável e o ABC apresentam um diferente método de custeio desde o início, não podendo ser realizado junto ao processo do Custeio por Absorção. Por outro lado, o RKW pode ser realizado em conjunto com o Custeio por Absorção, aprimorando o processo.

2.2 O CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O custeio de absorção é o método mais utilizado pelos administradores atualmente, um dos motivos para este fato é que o método enquadra-se melhor com as demonstrações exigidas pela Legislação Brasileira. Segundo Martins (2003, p. 168):

Vê-se que o fisco exige o uso do Custeio por Absorção, fazendo com que se incorporem ao produto todos os custos ligados à produção, quer os diretos quer os indiretos. Estes itens são os que a legislação determina sejam “obrigatoriamente” agregados, o que não significa uma listagem exaustiva e completa. Todavia, nota-se que o fisco está abrindo mão de certos gastos que, conforme já comentado, são de difícil apropriação, tais como os relativos à administração da produção geral, ao departamento de compras etc. Estes, pelos princípios contábeis que regem o Custeio por Absorção, deveriam estar incluídos como custos. Assim, com a sua não obrigatória inclusão para efeito fiscal, fica a empresa com mais flexibilidade para definição dos critérios a serem usados para a separação entre custos e despesas.

Para Crepaldi (2002) o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando

de forma mais apropriada a confrontação entre receita e despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

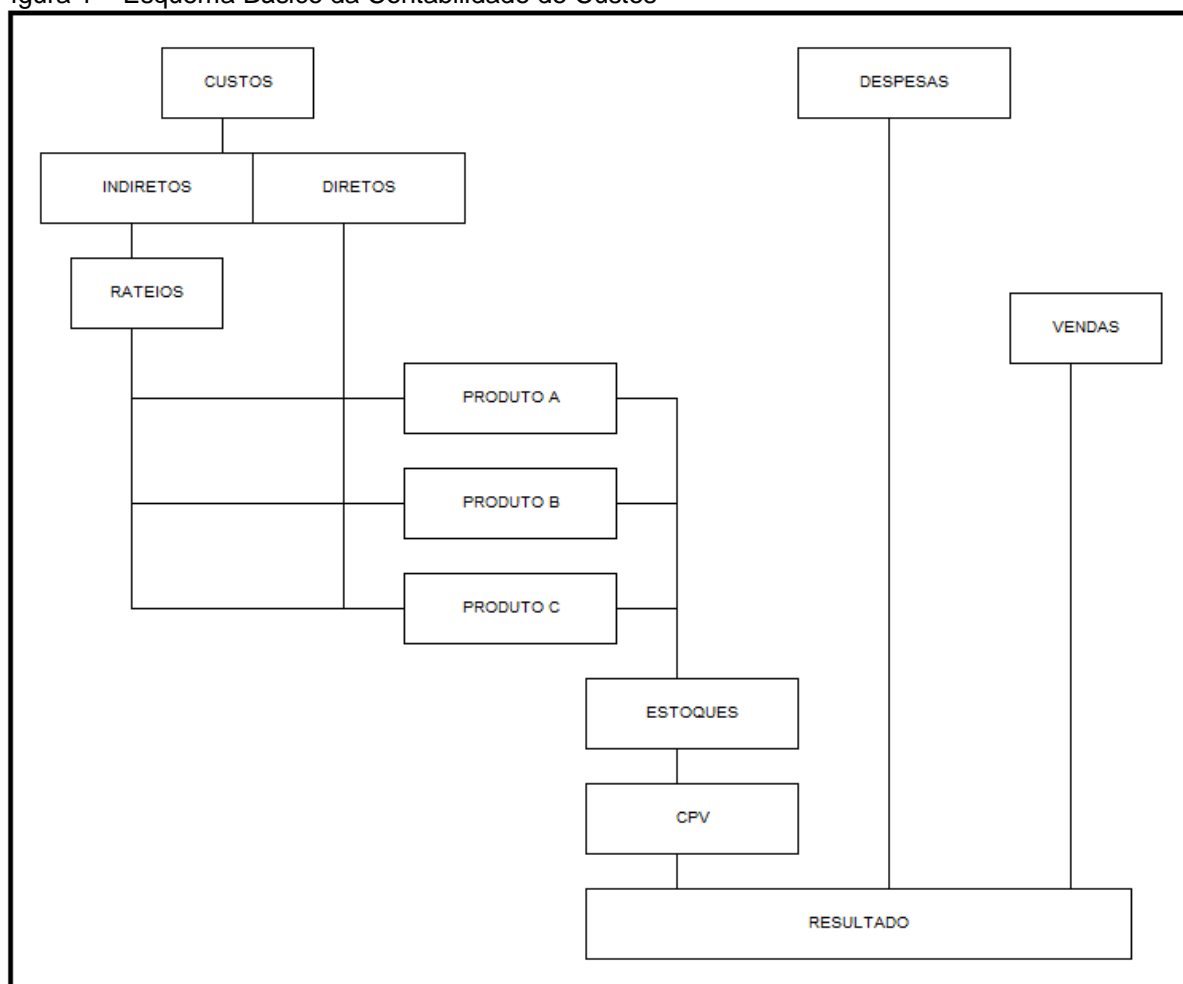
Segundo Viceconti e das Neves (2005, p. 37):

Custeio por Absorção é um processo de apuração e custos, cujo objetivo é reter todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais.

Meglioni (2001) define que o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos.

Segundo Martins (2003), o sistema de custeio por absorção apropria todos os custos da área de fabricação, como demonstra a Figura 1. Os custos diretos são apropriados mediante apontamento de forma objetiva e os custos indiretos são apropriados através de rateio. Entre os critérios mais utilizados existem a proporcionalidade ao valor da matéria-prima consumida, ao valor da mão de obra direta, número de horas-homem, horas-máquinas.

Figura 1 – Esquema Básico da Contabilidade de Custos



Fonte: Contabilidade de Custos. Eliseu Martins, pg. 38, 2003.

A principal distinção existente no uso do custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são reconhecidas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

Meglioni (2001) escreve que a dificuldade que se encontra para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateio a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propõem. Nesse sentido, o gestor de custos ficará “amarrado” pelo próprio sistema.

Segundo Viceconti e das Neves (2008), o esquema básico do custeio por absorção é o seguinte:

1. Separação de custos e despesas
2. Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período;
3. Apuração do custo da produção acabada;
4. Apuração do custo dos produtos vendidos;
5. Apuração do resultado.

Padoveze (2005, p. 175), explica que:

O método de custeamento por absorção é o método legal e fiscal que utiliza, para formar o custo unitário dos produtos e serviços, apenas os gastos na área industrial. Ele é consistente com o modelo oficial de apuração dos resultados das empresas.

Também, segundo Padoveze (2005), o Custeio por absorção se caracteriza por:

1. Utilizar os custos diretos industrial;
2. Utilizar os custos indiretos industriais, por meio de critérios de apropriação ou rateio;
3. Não utilizar os gastos administrativos;
4. Não utilizar os gastos comerciais, sejam diretos ou indiretos;
5. O somatório do custo dos produtos e serviços vendidos no período dá origem à rubrica custo dos produtos e serviços, na demonstração de resultado do período;
6. O somatório do custo dos produtos e serviços ainda não vendidos dá origem ao valor dos estoques industriais no balanço patrimonial do fim do período (estoques em processo e estoques de produtos acabados).

Com base nas características citadas pelos autores, foram elaborados os aspectos comparativos que serão usados como base de comparação em relação ao processo de custeio aplicado pela empresa.

2.2.1 Departamentalização

Segundo Martins (2003), departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas, na maioria dos casos, em que se desenvolvem atividades homogêneas. Na maioria dos casos, um departamento é um centro de custo, onde são acumulados custos indiretos para posterior alocação aos produtos, porém, também há situações onde há diversos centros de custos dentro de um departamento, afirma Martins (2003).

Uma grande empresa normalmente é formada por diversos setores, como a produção, o administrativo e vendas, e para que aja maior controle sobre os custos decorrentes na empresa, há a possibilidade da separação por centro de custo, que representam uma localização delimitada onde ocorrem certos custos.

Em teoria, centro de custo é a unidade mínima de acumulação de custos, e, segundo Ferreira (2007), é importante distinguir os centros de custos principais dos centros de custos auxiliares, sendo esses últimos não relacionados diretamente à fabricação de produtos. Ou seja, os centros principais, também chamados de produtivos, são os centros por onde o produto percorre diretamente, e os auxiliares ou de serviço, são os centros responsáveis pela prestação de serviço aos centros de custos produtivos.

Ainda segundo Martins (2003), para que possa ser caracterizado como tal, um centro de custo deveria ter uma estrutura de custos homogênea, estar concentrado num único local e oferecer condições de coleta de dados de custos.

Viceconti (2008) afirma que são dois os objetivos da departamentalização, sendo eles um melhor controle e uma determinação mais precisa dos custos dos produtos. O objetivo de melhor controle é atingido porque a departamentalização torna a ocorrência dos custos de produção no âmbito de departamento como sendo de responsabilidade do respectivo chefe ou supervisor. Além disso, a determinação mais precisa do custo dos produtos ocorre porque a departamentalização diminui a arbitrariedade dos critérios de rateio, isso ocorre porque alguns custos, embora sejam indiretos em relação aos produtos, são diretos em relação aos departamentos, e também, nem todos os produtos passam por todos os departamentos e, caso passem, o fazem em proporções diferentes.

2.2.2 Vantagens e desvantagens do custeio por absorção

Segundo Leone (1996), as vantagens do custeio por absorção são as seguintes:

- Considera o total dos custos por produto;
- Formação de custos para estoque;
- Permite a apuração dos custos por centros de custos.

Já algumas desvantagens do sistema, também segundo Leone (1996):

- Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos;

- Apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais.

As vantagens apresentadas acima são consideráveis para a empresa, por exemplo, utilizando o custeio por absorção, a empresa pode avaliar se a implementação de um novo produto em seu portfólio é viável ou não, ou até mesmo um produto que já faz parte dos planos da empresa, talvez não venha apresentando o lucro esperado, através do custeio por absorção é possível identificar qual parte do processo produtivo gera maior custo, possibilitando a empresa a ajustar tal processo. Outra vantagem citada acima é a da valoração do estoque, onde o custeio por absorção permite à empresa adicionar o custo de transformação por cada centro de custo ao valor do estoque, valorizando o mesmo de acordo com que vai sendo produzido. Por fim, mais uma vantagem do custeio estudado é a apuração dos custos individuais de cada centro de custo, permitindo à empresa analisar qual processo gera um maior custo no processo produtivo.

Algumas desvantagens apresentadas acima são que o custeio por absorção pode elevar artificialmente o custo do produto, ou seja, incorporando custos que nem sempre são relativos ao produto em si. Outra desvantagem do custeio é que ele não evidencia a capacidade ociosa da empresa, o que seria uma informação valiosa para análise gerencial, o que representa outra desvantagem, a falta de informações gerenciais, pois o custeio por absorção apresenta informações, mas nem sempre o suficiente. Os critérios de rateio, por serem arbitrários, podem ser considerados uma desvantagem, já que nem sempre pode ser justo ao ver de todos.

A seguir será apresentado o custo-padrão, instrumento de gerenciamento, que, de acordo com Bruni e Famá (2004), consiste em fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica. Ou seja, é uma maneira de analisar a eficiência e a eficácia da produção da empresa.

2.2.3 Custo-padrão

Martins (2003, p. 315) afirma que “a mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-Padrão”. Segundo o autor, existem mais de uma acepção de Custo-padrão, os mais conhecidos são o Custo Ideal e o Custo-padrão Corrente.

Martins (2003, p. 315) descreve o Custo Ideal como:

O valor conseguido com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão de obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva.

Percebe-se que o uso do Custo Ideal é restrito, pois foge da realidade da empresa, visto que nenhuma empresa consegue trabalhar nos padrões citados. Martins (2003), também comenta que o Custo Ideal serviria apenas para comparações realizadas uma vez por ano, para obter uma ideia de quanto se evoluiu em relação aos outros anos.

Martins (2003, p. 315) explica que o Custo-padrão Corrente:

[...] diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia etc. É o valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

Ao observar os dois conceitos, deduz-se que a maioria das empresas que utilizar o Custo-padrão mensalmente, optam pelo Custo-padrão Corrente, uma vez que o mesmo aproxima-se mais a realidade.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

O presente capítulo parte da descrição da empresa estudada, apresentando sua história, sua dimensão e sua estrutura, seguida da composição de seus custos, apresentados em tabelas e comparados com a teoria segundo os aspectos previamente definidos.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ANALISADA

A empresa estudada no ramo têxtil e está situada na cidade de Brusque, Santa Catarina. Algumas informações como seus dados gerais, seu histórico, infraestrutura e dimensão serão apresentados a seguir. Foram utilizados depoimentos de um funcionário com mais de 25 anos de prestação de serviço para a empresa, os dados foram obtidos entre os meses de setembro e novembro de 2012.

A empresa realiza atividades de fiação, tinturaria de fios, tecelagem, acabamento e estamparia de tecidos e confecção. Seus principais produtos distribuem-se nas áreas de cama, mesa e banho, com destacada concentração no setor de felpudos. A empresa tem capacidade de produzir cerca de 450 toneladas por mês, de produtos, em fábrica instalada no município de Brusque, próximo ao porto de Itajaí, no estado de Santa Catarina.

Em breve histórico, a empresa foi fundada em fevereiro 1898 sob a forma de firma individual, transformada durante os anos em sociedade de capital e indústria, sociedade por quotas de responsabilidade limitada e por fim, companhia aberta. Durante os anos, também, expandiu suas vendas para o comércio exterior. No mercado acionário tem as suas ações negociadas em bolsa, desde abril de 1980, elas ocorrem principalmente na bolsa de valores de São Paulo (BM&FBOVESPA).

O complexo industrial da empresa está localizado em um terreno de 1.132.425 metros quadrados. Sua administração é composta por dois diretores, sete gerentes e nove supervisores. O quadro de pessoal da empresa é classificado em três áreas: noventa e sete funcionários auxiliares, setecentos e cinquenta e um funcionários produtivos e quarenta e três funcionários administrativos.

Em questões financeiras, durante os últimos cinco anos, a empresa chegou a apresentar faturamento de R\$ 172.822.000,00, com cerca de R\$ 35.000.000,00 referentes ao mercado externo.

3.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS COLETADOS

A empresa estudada faz uso de um sistema ERP, que integra o setor financeiro ao industrial e comercial, além disso, o departamento de custos faz o uso de planilhas digitais de forma paralela ao sistema para auxiliar na organização do trabalho. Para apresentar o estudo, foram elaborados diversos quadros e tabelas, com o objetivo de descrever através de uma amostragem como é realizado o processo de custeio na empresa, além disso, foram utilizados números fictícios nas tabelas elaboradas.

A amostragem abrange um dos setores da empresa, a fiação, e foi inteiramente realizada com números fictícios, a fim de demonstrar somente o processo. Dentre os diversos quadros, tabelas e demonstrativos apresentados pela empresa, parte-se do esquema básico de custeio, passando por fluxogramas do processo produtivo, organograma da cadeia produtiva por nível hierárquico, plano de contas, lançamentos contábeis entre outros demonstrativos que apresentam o processo completo e detalhado do esquema de custeio utilizado.

Como citados e selecionados anteriormente (Seção 1.4.2), os aspectos para comparação da teoria versus prática serão os seguintes:

- Separação de custos e despesas;
- Identificação de custos diretos e indiretos;
- Identificar critérios de rateio;
- Analisar a não utilização de gastos administrativos e comerciais;
- Alocação do custo ao Custo dos Produtos Vendidos.

3.2.1 Esquema de custeio

A empresa estudada utiliza o método do custeio por absorção e também opta por departamentalização, pois desta forma há um melhor controle dos diversos setores distribuídos pela empresa, além disso, contribui para uma melhor análise

gerencial. Dentre os custos que incluem o processo estão os custos com aluguel, energia elétrica, depreciação, materiais e matéria-prima.

Para fins gerenciais na contribuição de informações à diretoria, a empresa utiliza o método do custo-padrão e mantém controle de horas disponíveis de produção e ficha técnica contendo eficiência das mesmas.

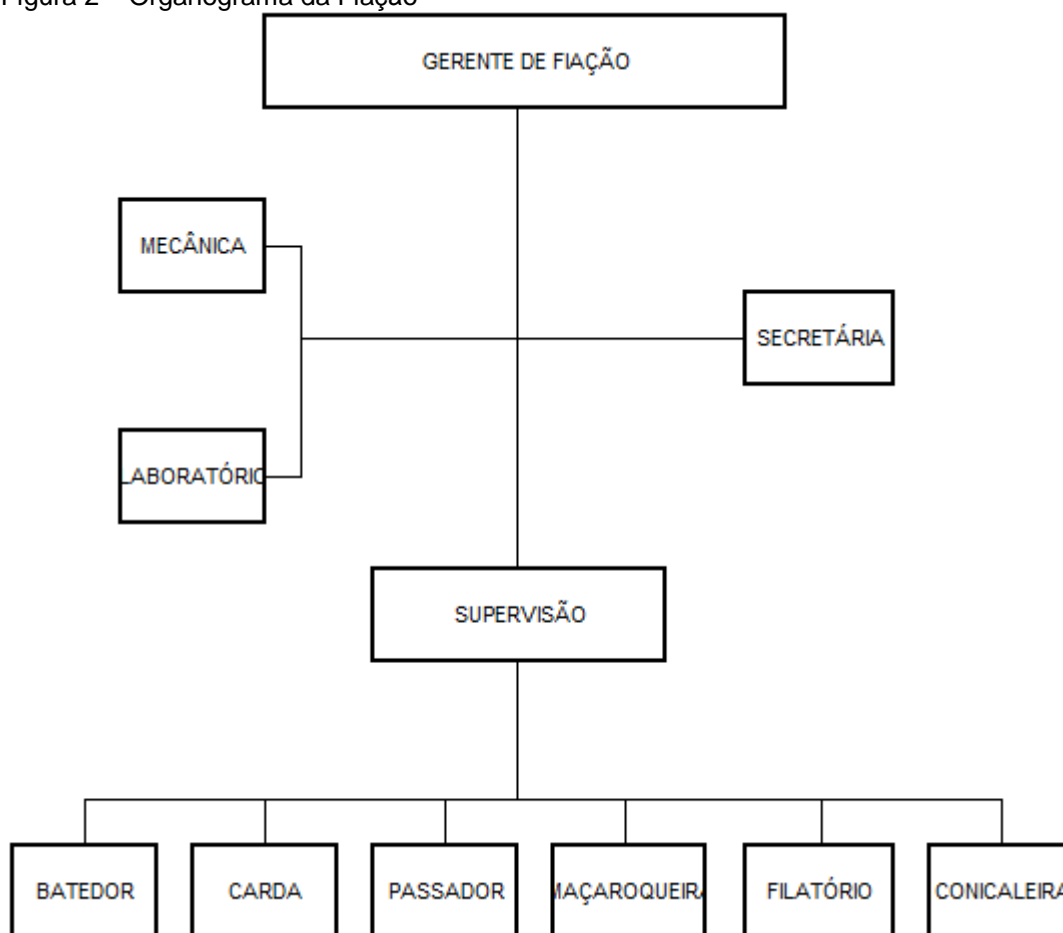
3.2.2 Organograma da Fiação

O organograma, Figura 2, demonstra a cadeia hierárquica da fiação, assim como a classificação dos centros de custos e mão de obra, além da forma de contabilização, como apresentado no Quadro 1.

Os setores da fiação são classificados por seus determinados centros de custos, onde os três primeiros, Oficina Mecânica, Climatização e Administração Técnica, são classificados como centros de custos auxiliares, e os demais, classificados como produtivos, pois participam ativamente do processo produtivo.

No destino contábil está descrito para onde serão alocados tais custos. É importante relembrar que todos os valores dos centros de custos serão identificados como custo de produção, porém, os custos de centros de custos auxiliares serão rateados para os centros de custos produtivos.

Figura 2 – Organograma da Fiação



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Quadro 1 – Classificação dos Centros de Custos

C. DE CUSTOS	DESCRIÇÃO	MÃO DE OBRA	CLASSIFICAÇÃO	DESTINO CONTÁBIL
100	OFICINA MECÂNICA	INDIRETA	AUXILIARES	CUSTO DE PRODUÇÃO
110	CLIMATIZAÇÃO	INDIRETA	AUXILIARES	CUSTO DE PRODUÇÃO
120	ADMINISTRAÇÃO TÉCNICA	INDIRETA	AUXILIARES	CUSTO DE PRODUÇÃO
200	BATEDOR	DIRETA	PRODUTIVAS	CUSTO DE PRODUÇÃO
201	CARDA	DIRETA	PRODUTIVAS	CUSTO DE PRODUÇÃO
202	PASSADOR	DIRETA	PRODUTIVAS	CUSTO DE PRODUÇÃO
203	MAÇAROQUEIRA	DIRETA	PRODUTIVAS	CUSTO DE PRODUÇÃO
204	FILATÓRIO	DIRETA	PRODUTIVAS	CUSTO DE PRODUÇÃO
205	CONICALEIRA	DIRETA	PRODUTIVAS	CUSTO DE PRODUÇÃO

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Nota-se que, no início do processo acontece a separação dos setores em centros de custos, segundo o método da departamentalização. O primeiro aspecto de comparação é identificado, pois nota-se que os centros de custos 100 a 205 representam os custos da empresa, sendo eles diretos ou indiretos. Além disso, o

segundo aspecto de comparação é identificado, ao distinguir a mão de obra em direta e indireta.

3.2.3 Custos apresentados pela empresa

Até o momento, foram apresentados os centros de custos que integram a fiação, classificados em produtivos e auxiliares. Através destes parâmetros, é possível partir para a próxima etapa, onde são demonstrados os custos da empresa, distribuídos entre os centros de custos citados.

Serão apresentados custos com funcionários, depreciação, energia elétrica, materiais e matérias-primas. Além disso, serão apresentadas informações sobre capacidade produtiva das máquinas da empresa, ficha técnica com custo do processo de fabricação, por hora, minuto e unidades produzidas.

3.2.3.1 Custos com funcionários

Na Tabela 1 são apresentados valores fictícios referentes à mão de obra da empresa, partindo do chão de fábrica até a presidência. Os cálculos elaborados são de responsabilidade do setor de recursos humanos, porém, é integrado aos diversos setores da empresa, como contas a pagar, contabilidade e contabilidade de custos.

Como acontece com a matéria prima, é também dividido pelos centros de custos, além disso, são classificados entre mensalistas e horistas, turno de trabalho e qual tipo de mão de obra apresentam, sendo ele indireto, direto ou administrativo, totalizando por setor o custo o total da folha de pagamento, encargos e total geral.

Tabela 1 – Quadro de Funcionários

Centro de Custo	Descrição	Classif.	Turno de Trabalho			Tipo de M.O.	Salário Base	Folha de Pag. em R\$	Encargos S. em R\$	Total Salários
			D	N	TT					
100	Mecânicos	Mensalista	5	2	7	I	1.200,00	8.400,00	5.485,20	13.885,20
120	Gerente de Produção	Mensalista	1	0	1	I	4.000,00	4.000,00	2.612,00	6.612,00
120	Supervisor de Produção	Mensalista	3	0	3	I	1.500,00	4.500,00	2.938,50	7.438,50
120	Secretária	Mensalista	1	0	1	I	1.000,00	1.000,00	653,00	1.653,00
120	Laboratorista	Mensalista	3	1	4	I	1.200,00	4.800,00	3.134,40	7.934,40
Total Adm. da Produção			13	3	16		8.900,00	22.700,00	14.823,10	37.523,10
200	Batedor	Horista	4	2	6	D	800,00	4.800,00	3.134,40	7.934,40
201	Cardas	Horista	4	2	6	D	800,00	4.800,00	3.134,40	7.934,40
202	Passador	Horista	4	2	6	D	800,00	4.800,00	3.134,40	7.934,40
203	Maçaroqueira	Horista	4	2	6	D	800,00	4.800,00	3.134,40	7.934,40
204	Filatório	Horista	30	15	45	D	800,00	36.000,00	23.508,00	59.508,00
205	Conicaleira	Horista	12	6	18	D	800,00	14.400,00	9.403,20	23.803,20
Total Operacional			58	29	87		4.800,00	69.600,00	45.448,80	115.048,80
Total Produção			71	32	103		13.700,00	92.300,00	60.271,90	152.571,90
902	Diretor Presidente	Mensalista	1	0	1	A	10.000,00	10.000,00	6.530,00	16.530,00
902	Gerente Adm/Financeiro	Mensalista	1	0	1	A	4.000,00	4.000,00	2.612,00	6.612,00
902	Compras	Mensalista	1	0	1	A	1.500,00	1.500,00	979,50	2.479,50
902	Tesouraria	Mensalista	1	0	1	A	1.500,00	1.500,00	979,50	2.479,50
902	Contabilidade	Mensalista	1	0	1	A	2.500,00	2.500,00	1.632,50	4.132,50
902	Recepcionista/Tel./Secre	Mensalista	1	0	1	A	1.000,00	1.000,00	653,00	1.653,00
902	Informática	Mensalista	1	0	1	A	1.500,00	1.500,00	979,50	2.479,50
901	Supervisor Comercial	Mensalista	1	0	1	A	3.000,00	3.000,00	1.959,00	4.959,00
Total Administração			8	0	8		25.000,00	25.000,00	16.325,00	41.325,00
Total Geral			79		111		38.700,00	117.300,00	76.596,90	193.896,90

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Em relação aos aspectos de comparação, identificam-se os aspectos um e dois, sendo eles a separação de custos e despesas, onde a linha “Total Operacional” apresenta os custos, compostos pelos centros de custos 100 a 205, como identificado anteriormente, e a linha “Total Administração” apresenta as despesas, representadas pelos centros de custos 901 e 902, que representam o setor comercial e administrativo. O segundo aspecto é justamente a identificação de custos diretos e indiretos, que é apontado na sétima coluna da tabela.

3.2.3.2 Custos com depreciação e energia elétrica

A Tabela 2 apresenta o resumo de depreciação do ativo imobilizado, tal demonstrativo tem como função registrar o valor da diminuição do valor de bens integrantes do ativo imobilizado, como custo ou despesa operacional. É importante observar que os centros de custos 100 a 205 representam custos do produto, e serão contabilizados como custo de produção, já os outros dois custos, 900 e 910, serão classificados como despesas.

Na Tabela 3 são apresentados os gastos com energia elétrica, divididos por seus respectivos centros de custos. Somente os centros de custos que possuem utilização de energia elétrica apresentam esse custo, que é caracterizado como fixo, conforme kWhs consumidos.

Tabela 2 – Depreciação por Centro de Custo

Centro de Custo	Descrição	Valor em R\$
100	Oficina Mecânica	1.000,00
110	Climatização	20.000,00
120	Administração Fiação	1.000,00
200	Batedor	1.500,00
201	Cardas	15.000,00
202	Passador	2.500,00
203	Maçaroqueiras	3.500,00
204	Filatório	23.000,00
205	Conicaleira	3.000,00
900	Comercial	500,00
910	Adm./Financeiro	1.000,00
TOTAL		72.000,00

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 3 – Energia Elétrica Consumida por Centro de Custo

Centro de Custo	Descrição	Kw's Instalados Total de Máquina	Horas Trabalhadas	Dias Trabalhados	Kw's Consumidos	Valores em Reais por Centro de Custo
100	Oficina Mecânica	20	8	25,00	4.000,00	424,82
110	Climatização	500	24	22,88	274.583,33	29.161,87
120	Administração Fiação	20	24	22,88	10.983,33	1.166,47
200	Batedor	200	24	22,88	109.833,33	11.664,75
201	Cardas	300	24	22,88	164.750,00	17.497,12
202	Passador	50	24	22,88	27.458,33	2.916,19
203	Maçaroqueiras	80	24	22,88	43.933,33	4.665,90
204	Filatório	1200	24	22,88	659.000,00	69.988,49
205	Conicaleira	200	24	22,88	109.833,33	11.664,75
900	Comercial	20	8	25,00	4.000,00	424,82
910	Adm./Financeiro	20	8	25,00	4.000,00	424,82
Valor Total				258	1.412.375,00	150.000,00

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Nota-se que o primeiro aspecto é identificado, justamente pela separação de custos e despesas através da departamentalização, onde os centros de custos 100 a 205 representam os custos de produção e os centros de custos 900 a 910 representam as despesas comerciais e administrativas.

3.2.3.3 Custos com Materiais

Na Tabela 4 e na Tabela 5 é elaborado um histórico de cada entrada e saída de insumos para cada centro de custo, desta forma, há controle da quantidade de insumo que está disponível para processo, junto ao valor de saída de cada centro de custo que, ao somar, resulta no custo de material direto total.

Nota-se que entre os produtos encontram-se materiais necessários para produção e a própria matéria prima, que será convertida no produto final.

Como cada centro de custo agrega algo ao produto, transformando-o pela cadeia produtiva, são necessários materiais de consumo para isto, portanto, ao ser solicitado tal material ao almoxarifado já é distinguido seu destino, função e informado à contabilidade gerencial e financeira, tudo através sistema ERP, para devido controle.

Tabela 4 – Consumo de materiais (parte 1)

				(*) Saldo Inicial			(*) Recebimento por Compras		
Grupo de Cons	Código	Descrição	Und	Und.	Preço Médio	Valor em R\$	Und.	Preço Médio	Valor em R\$
Centro de custo 100 - Oficina Mecânica									
Mtl Consumo	2	Matl Elétrico	pçs	0	0,00	0,00	10	30,00	300,00
Centro de custo 110 - Climatização									
Mtl Consumo	2	Mtl Elétrico	pçs	0	0,00	0,00	10	30,00	300,00
Centro de custo 120 - Administração Técnica									
Mtl Consumo	3	Mtl Eletrônico	pçs	0	0,00	0,00	10	120,00	1.200,00
Centro de custo 200 - Batedor									
Matéria-prima	1	Matéria-prima bás	Kg	0	0,00	0,00	202.093	3,00	606.280,00
Mtl Consumo	4	Ferramentas	pçs	0	0,00	0,00	10	200,00	2.000,00
Centro de custo 201 - Cardas									
Mtl Consumo	5	Lubrificantes	pçs	0	0,00	0,00	10	250,00	2.500,00
Centro de custo 202 - Passador									
Mtl Consumo	6	Emendas	pçs	0	0,00	0,00	10	150,00	1.500,00
Centro de custo 203- Maçaroqueira									
Mtl Consumo	7	Correias	pçs	0	0,00	0,00	10	300,00	3.000,00
Centro de custo 204- Filatório									
Mtl Consumo	8	Mtl Pintura	pçs	0	0,00	0,00	10	500,00	5.000,00
Centro de custo 204- Conicaíra									
Mtl Consumo	9	Pçs Hidráulicas	pçs	0	0,00	0,00	10	400,00	4.000,00

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 5 – Consumo de Materiais (parte 2)

[=] Disponível para Processo			[-] Saída para Consumo			[=] Saldo Atual		
Und.	Preço Médio	Valor em R\$	Und.	Preço Médio	Valor em R\$	Und.	Preço Médio	Valor em R\$
10	30,00	300,00	-10	30,00	-300,00	0	0,00	0,00
10	30,00	300,00	-10	30,00	-300,00	0	0,00	0,00
10	120,00	1.200,00	-10	120,00	-1.200,00	0	0,00	0,00
202.093	3,00	606.280,00	-202.093	3,00	-606.280,00	0	0,00	0,00
10	200,00	2.000,00	-10	200,00	-2.000,00	0	0,00	0,00
10	250,00	2.500,00	-10	250,00	-2.500,00	0	0,00	0,00
10	150,00	1.500,00	-10	150,00	-1.500,00	0	0,00	0,00
10	300,00	3.000,00	-10	300,00	-3.000,00	0	0,00	0,00
10	500,00	5.000,00	-10	500,00	-5.000,00	0	0,00	0,00
10	400,00	4.000,00	-10	400,00	-4.000,00	0	0,00	0,00

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Por tratar-se de materiais usados na fabricação, todos os insumos são caracterizados custos de produção diretos.

3.2.3.4 Centros de Custos Auxiliares

A seguir, serão apresentados os centros de custos auxiliares, que compõem o custo do produto através de rateios aos centros de custos produtivos.

A Tabela 6, Tabela 7 e Tabela 8 representam os centros de custos auxiliares, que embora não façam parte do processo produtivo, são caracterizados como custos e distribuídos conforme seus respectivos rateios, nos casos acima são eles horas trabalhadas, metros ocupados e horas máquinas trabalhadas.

Tabela 6 - Centro de Custo Auxiliar 100 - Oficina Mecânica

Centro de Custo	Descrição	Horas Trabalhadas	Valores em Reais por Centro de Custo
100	Oficina Mecânica		
110	Climatização	100	1.013,64
120	Administração Fiação		
200	Batedor	150	1.520,46
201	Cardas	450	4.561,37
202	Passador	150	1.520,46
203	Maçaroqueiras	100	1.013,64
204	Filatório	90	912,27
205	Conicaleira	500	5.068,19
900	Comercial		
910	Adm./Financeiro		
Valor Total		1.540	15.610,02

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 7 – Centro de Custo Auxiliar 110 – Climatização

Centro de Custo	Descrição	Metros Ocupados	Valores em Reais por Centro de Custo
100	Oficina Mecânica		
110	Climatização		
120	Administração Fiação	30	235,50
200	Batedor	700	5.495,00
201	Cardas	1.200	9.420,00
202	Passador	900	7.065,00
203	Maçaroqueiras	1.000	7.850,00
204	Filatório	1.700	13.345,00
205	Conicaleira	900	7.065,00
900	Comercial		
910	Adm./Financeiro		
Valor Total		6.430	50.475,51

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 8 – Centro de Custo Auxiliar 120 - Administração Técnica

Centro de Custo	Descrição	Horas Trab. Máquinas	Valores em Reais por Centro de Custo
100	Oficina Mecânica		
110	Climatização		
120	Administração Fiação		
200	Batedor	1.648	1.170,93
201	Cardas	18.123	12.880,28
202	Passador	6.241	4.435,78
203	Maçaroqueiras	2.746	1.951,56
204	Filatório	3.844	2.732,18
205	Conicaleira	25.262	17.954,33
900	Comercial		
910	Adm./Financeiro		
Valor Total		57.863	41.125,07

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Assim, o terceiro aspecto de comparação foi alcançado, ao identificar os critérios de rateio, comprovando a utilização de rateios para distribuir as os custos indiretos conforme a teoria apresenta.

3.2.4 Controles do Processo de Produção

Por ser elaborado em conformidade com o custo-padrão, há um controle de horas disponíveis para fabricação e eficiência das máquinas, obtendo a produção líquida e a taxa de produção por minuto. Para que aja uma proximidade ao custo real de produção, os dados são atualizados mensalmente.

3.2.4.1 Máquinas em Operação

A Tabela 9 tem como função mensurar o número de horas que as máquinas da fiação ficam em operação, pois através disso, pode-se calcular sua eficiência precisamente, ou seja, o custo do processo por hora ou minuto trabalhado.

É considerada a quantidade de dias úteis no ano, excluindo domingos, feriados e férias coletivas dos funcionários, para obter a média, para então multiplicar pelo número de máquinas em operação e horas trabalhadas no dia.

Tabela 9 – Horas Disponíveis de Trabalho Programadas

Centro de Custo	Sistema de Trabalho	Dias Trabalhados Ano	Número de Maquinas	Horas Trabalhadas Dia	Hrs Disponíveis de Trabalho Programada
Centro de Custo 200 - Batedor		22,88	3	24,0	1.648
	E	22,25	3	8,5	567
	E	22,25	3	8,5	567
	N	24,42	3	7,0	513
Centro de Custo 201 - 201 Carda		22,88	33	24,0	18.123
	E	22,25	33	8,5	6.241
	E	22,25	33	8,5	6.241
	N	24,42	33	7,0	5.640
Centro de Custo 202 - Passador		22,88	5	24,0	2.746
	E	22,25	5	8,5	946
	E	22,25	5	8,5	946
	N	24,42	5	7,0	855
Centro de Custo 203 - Maçaroqueira		22,88	7	24,0	3.844
	E	22,25	7	8,5	1.324
	E	22,25	7	8,5	1.324
	N	24,42	7	7,0	1.196
Centro de Custo 204 - Filatório		22,88	46	24,0	25.262
	E	22,25	46	8,5	8.700
	E	22,25	46	8,5	8.700
	N	24,42	46	7,0	7.862
Centro de Custo 205 - Conicadeira		22,88	6	24,0	3.295
	E	22,25	6	8,5	1.135
	E	22,25	6	8,5	1.135
	N	24,42	6	7,0	1.026

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Nenhum aspecto de comparação foi atingido com a tabela apresentada, porém, é importante evidenciá-la para identificar a capacidade de produção de cada centro de custo produtivo.

3.2.4.2 Ficha Técnica

Com o auxílio do Setor de Engenharia de Produção, a contabilidade utiliza informações de medição de tempo de produção por unidade produzida, apresentadas na Tabela 10. Para haver precisão, os tempos de produção são cronometrados por profissionais internos e auditados regularmente.

Através dessas informações, é possível obter conhecimento da produção total mensal, assim como o custo da hora e minuto e também o custo unitário da produção. Essa informação é importante no processo, pois ao decorrer do custeio, ela será utilizada, juntamente ao tempo de operação, para cálculo do custo do produto e preço de venda.

Tabela 10 – Ficha Técnica

Descrição	Batedor	Cardas	Passador	Maçaroqueira	Filatório	Conicaleira
Tempo Execução em 100”	0,5000	5,0000	0,8000	1,0000	7,5000	1,0000
Produção Hora em Kgs	120,00	12,00	75,00	60,00	8,00	60,00
Horas trabalhadas	24,00	24,00	24,00	24,00	24,00	24,00
Produção dia	2.880,00	288,00	1.800,00	1.440,00	192,00	1.440,00
Dias trab. Mês	22,88	22,88	22,88	22,88	22,88	22,88
Produção Mês/Máquina	65.900,00	6.590,00	41.187,50	32.950,00	4.393,33	32.950,00
Quantidade de Máquina	3,00	33,00	5,00	7,00	46,00	6,00
Produção Total	197.700,00	217.470,00	205.937,50	230.650,00	202.093,33	197.700,00
Eficiência Padrão %	92,00%	83,64%	88,32%	78,86%	90,00%	92,00%
Produção Total	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00
Eficiência no tempo	0,543478	5,978261	0,905797	1,268116	8,333333	1,086957
Horas Trabalhadas	1.648	18.123	2.746	3.844	25.262	3.295
Custo do Processo (R\$)	31.285,54	69.793,18	27.871,83	29.915,50	174.485,95	72.555,47
Taxa Horária	18,99	3,85	10,15	7,78	6,91	22,02
Taxa minuto Líquida	0,32	0,06	0,17	0,13	0,12	0,37
Custo do Processo (R\$)	31.285,54	69.793,18	27.871,83	29.915,50	174.485,95	72.555,47
Produção Líquida (KG)	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00
Custo Unitário	0,17	0,38	0,15	0,16	0,96	0,40

Fonte: dados da pesquisa (2012).

A Ficha Técnica, assim como a tabela de Horas Disponíveis de Trabalho Programadas, não evidenciam custos e despesas, porém, demonstra a eficiência padrão das máquinas, apresentando o custo do processo de cada centro de custo, sua taxa por minuto líquida e o custo unitário de produção.

3.2.5 Resultados do Processo de Custeio

3.2.5.1 Mapa de Custos

O mapa de custos realizado foi dividido em três para uma melhor apresentação. É visível que em todos os demonstrativos há a coluna de custos e despesas, que foi distribuída entre os centros de custos produtivos, auxiliares e administrativos.

O mapa exposto na Tabela 11, Tabela 12 e Tabela 13 é a apresentação de todos os custos e despesas evidenciadas nos demais demonstrativos. Nele constam as informações de todos os custos e despesas que envolvem o processo produtivo,

assim como os rateios dos centros de custos auxiliares, além do número de máquinas, funcionários e dias e horas trabalhadas.

A Tabela 11, que apresenta os centros de custos auxiliares, demonstra quanto custam para a empresa os setores auxiliares, esse setores que trabalham na fábrica em função das máquinas existentes, que são os setores produtivos. Os valores que ali constam são adicionados ao valor do produto, através de rateios.

Tabela 11 – Mapa de Custo – Centros de Custos Auxiliares

Descrição	Custos e Despesas	C. Custo Auxiliares			Total Centros Auxiliares
		cc.100 Ofic. Mecânica	cc.110 Climatização	cc.120 Adm. Técnica	
Número de Máquinas	100				
Horas Trabalhadas					
Dias Trabalhados	22,88				
Nr. Funcionários	111,00	7,00	0,00	9,00	16,00
Salários Diretos	69.600,00				0,00
Encargos Diretos	45.448,80				0,00
Salários Indiretos	31.100,00	8.400,00		22.700,00	31.100,00
Encargos Indiretos	20.308,30	5.485,20		14.823,10	20.308,30
Salários Administrativos	25.000,00				0,00
Encargos Administrativos	16.325,00				0,00
Matl Conservação	19.800,00	300,00	300,00	1.200,00	1.800,00
Depreciação	72.000,00	1.000,00	20.000,00	1.000,00	22.000,00
Energia Elétrica	150.000,00	424,82	29.161,87	1.166,47	30.753,16
Total Custo Direto	449.582,10	15.610,02	49.461,87	40.889,57	105.961,46
Rateios					
Cc 100 Oficina Mecânica	15.610,02		1.013,64		1.013,64
Cc 110 Climatização	50.475,51			235,50	235,50
Cc 120. Adm. Técnica	41.125,07				0,00
Total Rateio	107.210,60	0,00	1.013,64	235,50	1.249,14
Total Geral	449.582,10	15.610,02	50.475,51	41.125,07	107.210,60

Fonte: dados da pesquisa (2012).

A Tabela 12 tem como função apresentar os valores referentes a uma hora de operação de cada máquina, confrontando os valores dos custos com as horas trabalhadas no mês, além do custo unitário por quilograma produzido.

A Tabela 13 apresenta quanto custa para a empresa o setor administrativo, incluindo o diretor, gerentes, contadores, recursos humanos, entre outros. Este valor é adicionado ao custo do produto em forma de percentual, ou seja, o total administrativo sobre o total dos centros produtivos, porém, apenas para fins

gerenciais, na formação do preço de venda. Tal valor não é tratado como custo para fins financeiros.

Tabela 12 – Mapa de Custos - Centros de Custos Produtivos

Descrição	Custos e Despesas	C. Custo Produtivos						Total Centros Produtivos
		cc.200	cc.201	cc.202	cc.203	cc.204	cc.205	
		Batedor	Cardas	Passador	Maçaroqueiras	Filatórios	Conicaleiras	
Número de Máquinas	100	3,00	33,00	5,00	7,00	46,00	6,00	100,00
Horas Trabalhadas		24,00	24,00	24,00	24,00	24,00	24,00	24,00
Dias Trabalhados	22,88	22,88	22,88	22,88	22,88	22,88	22,88	22,88
Nr. Funcionários	111,00	6,00	6,00	6,00	6,00	45,00	18,00	87,00
Salários Diretos	69.600,00	4.800,00	4.800,00	4.800,00	4.800,00	36.000,00	14.400,00	69.600,00
Encargos Diretos	45.448,80	3.134,40	3.134,40	3.134,40	3.134,40	23.508,00	9.403,20	45.448,80
Salários Indiretos	31.100,00							0,00
Encargos Indiretos	20.308,30							0,00
Salários Administrativos	25.000,00							0,00
Encargos Administrativos	16.325,00							0,00
Matl Conservação	19.800,00	2.000,00	2.500,00	1.500,00	3.000,00	5.000,00	4.000,00	18.000,00
Depreciação	72.000,00	1.500,00	15.000,00	2.500,00	3.500,00	23.000,00	3.000,00	48.500,00
Energia Elétrica	150.000,00	11.664,75	17.497,12	2.916,19	4.665,90	69.988,49	11.664,75	118.397,20
Total Custo Direto	449.582,10	23.099,15	42.931,52	14.850,59	19.100,30	157.496,49	42.467,95	299.946,00
Rateios								
Cc 100 Oficina Mecânica	15.610,02	1.520,46	4.561,37	1.520,46	1.013,64	912,27	5.068,19	14.596,38
Cc 110 Climatização	50.475,51	5.495,00	9.420,00	7.065,00	7.850,00	13.345,00	7.065,00	50.240,01
Cc 120. Adm. Técnica	41.125,07	1.170,93	12.880,28	4.435,78	1.951,56	2.732,18	17.954,33	41.125,07
Total Rateio	107.210,60	8.186,39	26.861,65	13.021,24	10.815,20	16.989,46	30.087,52	105.961,46
Total Geral	449.582,10	31.285,54	69.793,18	27.871,83	29.915,50	174.485,95	72.555,47	405.907,47
Horas Trabalhadas no mês								
		1648	18.123	2.746	3.844	25.262	3.295	
Custo Hora da Máquina em 100%								
		18,99	3,85	10,15	7,78	6,91	22,02	
Custo por minuto da Máquina em 100%								
		0,32	0,06	0,17	0,13	0,12	0,37	
Produção em Kgs								
		181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	181.884,00	
Custo Unitário em Kgs								
		0,17	0,38	0,15	0,16	0,96	0,40	

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 13 – Mapa de Custos - Centros de Custos Administrativos

Descrição	Custos e Despesas	C.Custo Administrativos		Total Adm. Adm.
		cc 900 Comercial	cc 910 Adm.	
Número de Máquinas	100			
Horas Trabalhadas				
Dias Trabalhados	22,88			
Nr. Funcionários	111,00	1,00	7,00	8,00
Salários Diretos	69.600,00			0,00
Encargos Diretos	45.448,80			0,00
Salários Indiretos	31.100,00			0,00
Encargos Indiretos	20.308,30			0,00
Salários Administrativos	25.000,00	3.000,00	22.000,00	25.000,00
Encargos Administrativos	16.325,00	1.959,00	14.366,00	16.325,00
Matl Conservação	19.800,00			0,00
Depreciação	72.000,00	500,00	1.000,00	1.500,00
Energia Elétrica	150.000,00	424,82	424,82	849,63
Total Custo Direto	449.582,10	5.883,82	37.790,82	43.674,63
Rateios				
Cc 100 Oficina Mecânica	15.610,02			0,00
Cc 110 Climatização	50.475,51			0,00
Cc 120. Adm. Técnica	41.125,07			0,00
Total Rateio	107.210,60	0,00	0,00	0,00
Total Geral	449.582,10	5.883,82	37.790,82	43.674,63
				% Adm.
				10,76%

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Nota-se que, ao analisar o Mapa de Custos, os aspectos de comparação podem ser identificados:

1. Separação de custos e despesas: a terceira parte do mapa de custos evidencia bem a separação, pois na coluna de Centros de Custos Administrativos são apenas demonstradas despesas, não incluídas no Custo Total de Produção, além disso, as contas denominadas como Administrativas são apenas evidenciadas nos Centros de Custos Administrativos, por tratarem de despesa;
2. Identificação de custos diretos e indiretos: nota-se que as contas apresentadas já apresentam a identificação de direto ou indireto na nomenclatura, sendo Salários e Encargos Diretos alocados apenas para os Centros de Custos Produtivos e os Salários e Encargos Indiretos apresentados nos Centros de Custos Auxiliares. As contas que apresentam custos de ambos os tipos são totalizadas na

primeira coluna e separadas em seus respectivos Centros de Custos, são elas a Depreciação e Energia Elétrica;

3. Identificar critérios de rateio: os critérios de rateio foram identificados em suas respectivas tabelas, porém, o Mapa de Custos evidencia bem a alocação de Custos Indiretos representados pelos Centros de Custos Auxiliares, aos Centros de Custos Produtivos;

4. Analisar a não utilização de gastos administrativos e comerciais: o Mapa de Custos também evidencia a separação das despesas administrativas e comerciais, separando o valor total de R\$ 449.582,10 de custos e despesas em R\$ 405.907,47 de custos produtivos, já rateados os custos indiretos e R\$ 43.674,63 de despesas Administrativas e Comerciais. Nota-se que o valor dos Custos é utilizado para o cálculo do custo por minuto das máquinas e custo unitário por quilograma produzido, e o valor das Despesas é excluído de tais valores.

3.2.5.2 Demonstrativos Financeiros

A Tabela 14 e a Tabela 15 apresentam a Demonstração do Resultado do Exercício, onde todos os produtos produzidos foram vendidos, portanto devem ser identificados no Custo dos Produtos Vendidos.

Analisando as contas do grupo 33 do plano de contas, nota-se que representa o valor de R\$ 606.280,00 referente à matéria prima, seguido dos custos de produção que compõe o Mapa de Custos, no valor total de R\$ 405.907,47.

No grupo 33 do plano de contas, são apresentadas as despesas, administrativas e comerciais, o valor de \$ 43.674,63 é obtido ao somar as despesas totais, porém, sem somar Comissões e Fretes, que são despesas variáveis que não estão presentes no Mapa de Custos

Tabela 14 – Demonstração do Resultado do Exercício (parte 1)

Descrição	Movimentação Mensal - em R\$				
	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual	%
31 Receita Operacional Bruta			1.606.200,20	1.606.200,20	126,98%
310101 Vendas de Produtos no País			1.606.200,20	1.606.200,20	126,98%
3202 Impostos Incidentes sobre Ve	0,00	341.317,54	0,00	-341.317,54	-26,98%
32020100001 Icms sobre saídas	0,00	192.744,02	0,00	-192.744,02	-15,24%
32020100002 Pis sobre saídas	0,00	26.502,30	0,00	-26.502,30	-2,10%
32020100003 Cofins sobre saídas	0,00	122.071,22	0,00	-122.071,22	-9,65%
Receita Operacional Bruta				1.264.882,66	100,00%
33 Custo dos Produtos Vendidos				-1.012.187,47	-80,02%
330101 Custo de Produção	0,00	1.012.187,47		-1.012.187,47	80,02%
33010100004 Consumo de Matéria-prima	0,00	606.280,00		-606.280,00	47,93%
33010100005 Salários Diretos	0,00	69.600,00		-69.600,00	5,50%
33010100006 Encargos/Provisões Diretas	0,00	45.448,80		-45.448,80	3,59%
33010100007 Salários Indiretos	0,00	31.100,00		-31.100,00	2,46%
33010100008 Encargos/Provisões Indiretas	0,00	20.308,30		-20.308,30	1,61%
33010100009 Mtl Consumo e Conservação	0,00	19.800,00		-19.800,00	1,57%
33010100010 Depreciação	0,00	70.500,00		-70.500,00	5,57%
33010100011 Energia Elétrica	0,00	149.150,37		-149.150,37	11,79%
33010100012 Variação dos Estoques				0,00	0,00%

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 15 – Demonstração do Resultado do Exercício (parte 2)

(=) Lucro Bruto				252.695,19	19,98%
34 (-) Despesas				-123.984,64	-9,80%
340101 (-) Comerciais	0,00	86.193,83		-86.193,83	6,81%
34010100013 (-) Salários	0,00	3.000,00		-3.000,00	0,24%
34010100014 (-) Encargos/Provisões	0,00	1.959,00		-1.959,00	0,15%
34010100015 (-) Depreciação	0,00	500,00		-500,00	0,04%
34010100016 (-) Energia Elétrica	0,00	424,82		-424,82	0,03%
34010100017 (-) Comissão S/Venda	0,00	48.186,01		-48.186,01	3,81%
34010100018 (-) Frete s/Venda	0,00	32.124,00		-32.124,00	2,54%
3402 (-) Administrativas	0,00	37.790,82		-37.790,82	2,99%
34020100012 (-) Salários	0,00	22.000,00		-22.000,00	1,74%
34020100012 (-) Encargos/Provisões	0,00	14.366,00		-14.366,00	1,14%
34020100012 (-) Depreciação	0,00	1.000,00		-1.000,00	0,08%
34020100012 (-) Energia Elétrica	0,00	424,82		-424,82	0,03%
3403 Receitas Financeiras	0,00	0,00		0,00	0,00%
3404 Despesas Financeiras	0,00	0,00		0,00	0,00%
(=) Lucro antes do IR e CS				128.710,55	10,18%

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Novamente, ao analisar a demonstração do resultado do exercício, que o último dos aspectos de comparação é evidenciado:

5. Alocação do custo ao Custo do Produto Vendido: todos os custos identificados no processo de produção são apresentados, sendo eles matéria prima ou custo de transformação, totalizando o custo do produto vendido.

3.2.6 Informações Gerenciais Obtidas Através do Custeio por Absorção

Como foi dito anteriormente, através do custo do produto, há várias informações que podem ser obtidas através do processo do custeio por absorção.

A fim de complementar o estudo, será apresentado uma das utilidades do Custeio por Absorção para fins gerenciais, a formação do preço de venda, e para fins contábeis, a valoração do estoque.

3.2.6.1 Ficha de Cálculo de Custo e Composição de Custo

A Tabela 16 apresenta o valor individual do produto, levando em consideração o caminho percorrido pelo produto na fábrica. Sua utilização é para a contabilidade financeira, na valoração de estoques, assim como na contabilidade gerencial, na formação preço de venda. Para um melhor entendimento, o valor apresentado na coluna de custo total simboliza o quanto é necessário de tal elemento para fazer um quilo do produto, ou seja, é necessário R\$ 3,158 de matéria prima e R\$ 0,172 no batedor, constando nesse valor salários, energia elétrica, depreciação, ou seja, tudo que foi analisado no decorrer da pesquisa. O Valor apresentado referente à administração de R\$ 0,240 representa 10,76% do custo da fabricação, mesmo percentual obtido no mapa de custos.

O tempo de operação com eficiência aplicada representa quantos minutos a máquina demora a produzir um quilo do produto, ele é obtido dividindo o tempo de operação da máquina pela eficiência da máquina, no qual foi obtida na ficha técnica onde é dividido a produção total da máquina pela produção total de produtos finais.

Ao fim, obtém-se o custo unitário do produto segundo o custeio por absorção.

Tabela 16 – Ficha de Cálculo de Custo

Item: Fio 8/1 100% Algodão cru									
Data: / /		Código do Item: 1000			Unidade de Medida: 1,000 Kg		Moeda: Em R\$		
Tipo de Custo	Material Utilizado			Produção Líquida	Perdas no Processo	Consumo em Kgs Necessário	Und	Custo almoxarifado	Custo Total em R\$
	Grupo de Item	Descrição	Material						
1. Materiais	1	Matéria-Prima	Matéria-Prima	1,00000	5,00%	1,052632	kg	3,00	3,158
									3,158
Tipo de Custo	Centro de Custo			Tempo de Operação em 100%	Eficiência da Máquina	Tempo de Operação c/Eficiência Aplicada	Und	Taxa p/Minuto Mapa de Custos	Custo Total em R\$
	Código	Descrição	Tarefa						
2. Fabricação	200	Batedor	Abrir Algodão	0,5000	92,00%	0,543478	min.	0,32	0,172
	201	Cardas	Cardar Algodão	5,0000	83,64%	5,978261	min.	0,06	0,384
	202	Passador	Fazer Fita	0,8000	88,32%	0,905797	min.	0,17	0,153
	203	Maçaroqueira	Fazer Pavio	1,0000	78,86%	1,268116	min.	0,13	0,164
	204	Filatório	Fiar Fio	7,5000	90,00%	8,333333	min.	0,12	0,959
	205	Conicaleira	Bobinar Fio	1,0000	92,00%	1,086957	min.	0,37	0,399
									2,232
3. Administração	900	Administração				10,76%			0,240
CUSTO UNITÁRIO									5,630

Fonte: dados da pesquisa (2012).

3.2.6.2 Preço de Venda e Análise de Viabilidade

A partir da ficha de cálculo apresentada, é possível partir para a formação do preço de venda, uma das informações fornecidas pelo custeio por absorção.

Para sua obtenção, são adicionados os tributos contidos na Lei, ICMS, PIS e COFINS, junto aos percentuais de comissão e fretes estabelecidos pelo setor comercial. Por fim, é estabelecido o lucro esperado.

Na Tabela 17, esperando obter um lucro de 10%, é demonstrado o processo de formação de preço de venda, onde o resultado foi um preço de R\$ 8,83.

Tabela 17 – Formação do Preço de Venda

Despesas Variáveis de Venda:	%
ICMS	12,00%
PIS	1,65%
COFINS	7,60%
Comissão	3,00%
Fretes	2,00%
Sub-Total	26,25%
Lucro	10,00%
Total	36,25%
Fator	0,363
Custo Individual	5,63
Mark-Up Divisor	0,6375
Preço de Venda a Vista	8,83
Mark-Up Multiplicador	1,5686
Preço de Venda a Vista	8,83

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Através do custo do produto, é possível realizar o caminho inverso, onde se apontam diferentes preços de venda e é feita a análise da margem alcançada em percentual ou em reais como apresentado na Tabela 18.

Tabela 18 – Análise de Viabilidade

Descrição	%	Situação 1	Situação 2
(=) Preço de Venda a Vista praticado		8,00	12,00
(-) ICMS	12,00%	-0,96	-1,44
(-) PIS	1,65%	-0,13	-0,20
(-) COFINS	7,60%	-0,61	-0,91
(-) Comissão	3,00%	-0,24	-0,36
(-) Fretes	2,00%	-0,16	-0,24
(=) Resultado Líquido		5,90	8,85
(-) Custo Unitário		(5,63)	(5,63)
(=) Margem Alcançada em R\$		0,270	3,220
(=) Margem Alcançada em %		3,38%	26,84%

Fonte: dados da pesquisa (2012).

A formação do preço de venda com base no Custeio por Absorção é apenas uma das formas de se obter, há outras informações que podem ser utilizadas na realização deste processo. Tal método foi apenas demonstrado para apresentar uma das funções que o Custeio por Absorção pode proporcionar à empresa. Foram utilizados os valores de R\$ 8,00 e R\$ 12,00, onde o segundo apresentou quase 30%

de margem de lucro, ou seja, R\$ 3,22 do total lucro, quando se a venda fosse feita a R\$ 8,00 a empresa teria um lucro de apenas R\$ 0,27.

3.2.6.3 Valoração de Estoque

Além de fornecer informações relevantes à contabilidade gerencial, o custeio por absorção disponibiliza valores importantes à contabilidade financeira. Também para fins de complemento de estudo, será apresentado a valoração do estoque.

Quando a matéria prima é comprada, ela apresenta certo valor, porém, ao passar por toda a cadeia produtiva da empresa, o custo de transformação, obtido através da contabilidade de custos, é agregado ao valor do produto, como apresenta a Tabela 19 e Tabela 20.

Tabela 19 – Valoração dos Estoques (parte 1)

CC. 200 Batedor			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Produção Líquida	181.884,00	3,505	637.565,54
Consumo de Matéria-Prima			606.280,00
Custo de transformação			31.285,54
Remessa para Carda	-181.884,00	(3,505)	-637.565,54
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00
CC. 201 Cardas			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Recebimento do Batedor	181.884,00	3,505	637.565,54
Custo de transformação			69.793,18
(=) Disponível para transferência	181.884,00	3,889	707.358,72
Remessa para Passador	-181.884,00	3,889	-707.358,72
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00
CC. 202 Passador			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Recebimento da Carda	181.884,00	3,889	707.358,72
Custo de transformação			27.871,83
(=) Disponível para transferência	181.884,00	4,042	735.230,55
Remessa para Maçaroqueira	-181.884,00	4,042	-735.230,55
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Tabela 20 – Valoração dos Estoques (parte 2)

CC. 203 Maçaroqueira			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Recebimento do Passador	181.884,00	4,042	735.230,55
Custo de transformação			29.915,50
(=) Disponível para transferência	181.884,00	4,207	765.146,04
Remessa para Filatório	-181.884,00	4,207	-765.146,04
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00
CC. 204 Filatório			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Recebimento da Maçaroqueira	181.884,00	4,207	765.146,04
Custo de transformação			174.485,95
(=) Disponível para transferência	181.884,00	5,166	939.631,99
Remessa para Conicaleira	-181.884,00	5,166	-939.631,99
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00
CC. 205 Conicaleira			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Recebimento do Filatório	181.884,00	5,166	939.631,99
Custo de transformação			72.555,47
(=) Disponível para transferência	181.884,00	5,565	1.012.187,47
Remessa para Depósito/Expedição	-181.884,00	5,565	-1.012.187,47
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00
CC. 900 Expedição			
Descrição	Kgs	R\$/Kg	R\$
Estoque Inicial	0,00	0,000	0,00
Recebimento da Conicaleira	181.884,00	5,565	1.012.187,47
Custo de transformação			0,00
(=) Disponível para transferência	181.884,00	5,565	1.012.187,47
Baixa para Venda	-181.884,00	5,565	-1.012.187,47
Estoque Final Produtos em Processo	0,00	0,000	0,00

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Portanto, com a apresentação do custeio por absorção, é possível identificar suas funcionalidades tanto para contabilidade gerencial, como a abordagem sobre formação de preço de venda, quando para a financeira, através da avaliação de estoques e elaboração de demonstrativos contábeis. A seguir, será apresentada a conclusão do estudo, onde haverá identificação de problemas e objetivos, conferindo se os mesmos foram respondidos e realizados.

4 CONCLUSÕES

Neste capítulo será analisado se a problemática e os objetivos do estudo foram alcançados com êxito. Para um melhor entendimento, será lembrado o que foi realizado até agora.

Ao início do estudo, foi estabelecido que seria estudado como é desenvolvido o processo de custeio de uma empresa têxtil situada em Brusque, Santa Catarina. Além disso, alguns objetivos foram traçados, como principal foi a análise do sistema de custos empregado por uma empresa, a fim de comparar com a teoria. Entre os objetivos específicos, está o de apresentar o sistema de custeio na teoria, a empresa estudada, seu sistema de custeio, e por fim confrontar o apresentado na teoria com o aplicado na prática pela empresa.

Ao longo das conclusões, serão evidenciados o problema e os objetivos, ao fim de concluir se eles foram alcançados e respondidos.

4.1 PROBLEMA DO ESTUDO

O problema apresentado no início do estudo era de evidenciar o sistema de custeio apresentado por uma empresa no município de Brusque, em Santa Catarina.

Tal problema foi solucionado, tendo início pela apresentação da empresa, com a descrição da empresa, um breve histórico, e alguns detalhes em relação a sua infraestrutura, administração, funcionários e faturamento.

Com as informações da empresa detalhadas, partiu-se para a essência do problema, o sistema de custeio da empresa. Iniciou-se a apresentação com o esquema de custeio, onde se evidenciou que a empresa trabalha com departamentalização, por tratar-se de uma empresa de grande porte, foi evidenciada apenas a fiação, através de amostragem, para fim de estudo sobre o sistema de custeio.

Por fim, foram detalhados passo a passo, através de tabelas a fim de evidenciar o sistema de custeio apresentado pela empresa, partindo de custos com funcionários, depreciação, energia elétrica e matéria prima, este último com ênfase em sua trajetória por todos os centros de custos, que resulta ao fim na valoração do estoque, além disso, foi elaborado um mapa de custos, apresentação de centros de custos produtivos, auxiliares e administrativos, ficha de cálculo de custos e formação

do preço de venda, que demonstraram todo o processo de custeio elaborado pela contabilidade da empresa.

4.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

O objetivo geral da pesquisa era de descrever o sistema de custeio apresentado pela empresa e compará-lo com a teoria apresentada em livros, para evidenciar se a empresa está fazendo o uso correto da ferramenta.

Para atingir tal objetivo, foram estabelecidos quatro objetivos específicos, que serão evidenciados a seguir a fim de saber se os mesmos foram realizados.

O primeiro objetivo era de demonstrar o sistema de custeio por absorção, que foi realizado com êxito ao citar os principais nomes na área, evidenciando o custeio por absorção e seus detalhes, conceito de departamentalização, centro de custos, vantagens e desvantagens de seu uso, entre outros. Em seguida, era necessário apresentar a empresa, o que foi feito com detalhamento na primeira parte do terceiro capítulo.

O terceiro e quarto objetivos eram de demonstrar o processo de custeio realizado na empresa, a fim de confrontar a prática com a teoria, o que foi realizado ao longo do estudo, ao apresentar a ferramenta de custeio utilizada pela empresa demonstrada.

Foi detalhada a separação de custos e despesas, sendo custos os gastos relacionados com a fabricação de produtos e as despesas referentes ao setor comercial e administrativo, essa separação foi demonstrada na apresentação das tabelas de custos com materiais, mão de obra, energia elétrica e depreciação. Após tal separação, acontece a apropriação de custos em diretos e indiretos, onde os indiretos são rateados para os produtos, tal processo foi demonstrado no Mapa de Custos. Em seguida, foram apresentados os critérios utilizados pela empresa ao realizar o rateio dos centros de custos auxiliares através de tabelas. Ao fim, foi apresentado a demonstração do resultado do exercício, contribuindo para o alcance dos últimos aspectos para comparação, onde os gastos administrativos e comerciais foram alocados para despesas, não integrando o CPV, que constou apenas com custos com matéria prima e de transformação.

4.3 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS

Ao concluir este estudo, nota-se que o custeio por absorção contribui com informações gerenciais que podem ser utilizadas pelo administrador na gestão da empresa. Por tratar-se de uma empresa que realiza diversas atividades no decorrer de sua produção, poderiam ser aplicadas outras ferramentas gerenciais, como o custeio variável ou por atividades, com ênfase no segundo, pois permitirá um maior detalhamento dos recursos e atividades envolvidas em cada etapa do processo.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade Gerencial*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse, Maria. *Evolução Histórica da Contabilidade de Custos*. Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v 5, Atlas 1998.
- BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços: Com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FERREIRA, José Antonio Stark. *Contabilidade de custos*. 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- LEONE, George S.G. *Planejamento, Implantação e Controle*. São Paulo: 2 ed; Atlas, 1996.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MAHER, Michel. *Contabilidade de Custos. Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARION. Jose Carlos. *Contabilidade empresarial*. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIONI, Evandir. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2001.
- PADOVEZE, Luís Clóvis. *Curso Básico Gerencial de Custos*. 1 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005. 377p.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da pesquisa aplicáveis às ciências sociais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- RICHARDSON, Roberto Jarry; PEREZ, José Augusto de Souza. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; DAS NEVES, Silvério. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: 8. ed; Frase Editora, 2008.